



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
RECURSO Nº : 113.230
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - EX: DE 1995
RECORRENTE : FELLER MADEIREIRA E FERRAGENS LTDA.
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE - RS
SESSÃO DE : 15 DE ABRIL DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.030

ACRÉSCIMOS LEGAIS - PENALIDADES - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. A aplicação da penalidade prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94 só é admissível mediante o conhecimento prévio e definido do objeto da operação mercantil cuja documentação fiscal não foi emitida, imediatamente à ocorrência do ilícito, vedada, pois, a determinação da base imponível por meios indiretos de verificação.

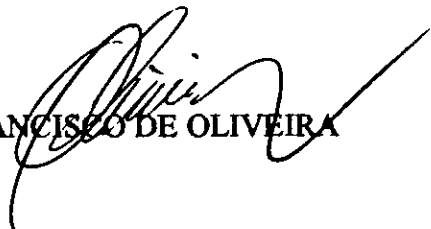
IRPJ / COFINS / CSSL / PIS / IRF - OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Impõe-se o cancelamento dos lançamentos de ofício celebrados como consequência da aplicação da multa prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94, face a sua insubsistência.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FELLER MADEIREIRA E FERRAGENS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

FORMALIZADO EM: 11 8 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030
RECURSO Nº : 113.230
RECORRENTE : FELLER MADEIREIRA E FERRAGENS LTDA.

RELATÓRIO

Feller Madeireira e Ferragens Ltda. recorre a este Colegiado contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), consubstanciada no Parecer de fls. 240/245, que concluiu pela procedência dos lançamentos de ofício veiculados através dos autos de infração de fls. 35/36, 37/38, 44/45, 51/52, 58/59 e 65/66, correspondentes a multa por falta de emissão de notas fiscais referentes a vendas de mercadorias, com base no disposto nos artigos 1º a 4º da Lei nº 8.846/ 94, IRPJ, IRF, Contribuição Social sobre o Lucro, COFINS e PIS, respectivamente.

Os lançamentos tomaram por base anotações particulares ("borradores") apreendidas (fls. 09/23), que segundo a fiscalização tratam-se de controles de vendas diárias, compreendendo diversos dias dos meses de fevereiro, março, abril, maio e junho de 1995. Segundo o Termo de Constatação de fls. 24/25, o contribuinte declarou a termo que tais anotações referem-se a vendas realizadas nas referidas datas, ressaltando que dentre os valores se incluem as entregas efetuadas posteriormente, tendo a Fiscalização concluído que uma minoria dos registros coincide com os valores das notas fiscais emitidas na mesma data e que, dentre as coincidências observadas, poucos são os casos em que não se tratam de pequenos valores e elevada frequência.

Insurgindo-se contra aquelas exigências, a pessoa jurídica interpôs a impugnação de fls. 75/85, onde, em síntese, alega que:

1. os "rascunhos/borradores" apreendidos se destinavam ao controle diário do caixa, de forma precária, para prestação de contas no fim do dia, tendo a Fiscalização se baseado neles para deduzir pela falta de emissão de notas fiscais porque não lograram fechar o caixa com a soma das notas fiscais emitidas, eis que os ingressos de caixa não se referiam apenas às vendas do mesmo dia, cujo levantamento implicaria considerar que: as mercadorias nem sempre são entregues no mesmo dia, havendo casos de antecipação do pagamento, cujas notas fiscais são emitidas quando da entrega; às vezes, o pagamento é feito com cheque pré-datado, o qual só é registrado no caixa no dia de seu depósito ou saque, ocorrendo casos em que a mercadoria é entregue e os pagamentos feitos dias após, havendo, para tanto, um fichário destinado ao controle das vendas e dos pagamentos; às vezes, os pedidos são feitos por telefone, sendo comum que pedreiros, carpinteiros, etc, retirem o material para posterior pagamento ou acerto; muitas vezes, o material é entregue mediante a locação de veículos para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 11065.001492/95-10

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.030

transporte, que é cobrado juntamente com a mercadoria, o que, na média, corresponde a R\$ 5,00, variando em função de diversos fatores e sendo comum o arredondamento de seus valores; não raro, são desprezados os centavos no recebimento pelo caixa, sendo comum que o mesmo cliente adquira materiais diversos, sendo utilizadas notas fiscais de séries diversas, sendo o pagamento em conjunto, à vista, a prazo ou antecipadamente, com base no pedido, recebendo os materiais posteriormente;

2. por estas razões não poderia a Fiscalização fazer a checagem do caixa, nem poderia o responsável pelo estabelecimento responder em vinte e quatro horas os quesitos formulados no Termo de 06.07.95, o qual, ao ser atendido, explanou-se sobre os itens acima, tendo, contudo, apresentado os demonstrativos anexos, a compilação das notas fiscais juntamente com os valores dos carretos, os quais se identificam com muitas das anotações, demonstrando que os valores significativos estão acobertados pelas notas fiscais, sendo que o fato de os pequenos valores não coincidirem com as notas refere-se à sistemática de controle complexo que adota a empresa, ao invés de falta de emissão das notas fiscais, ressaltando que se a Fiscalização não considerar os demonstrativos apresentados, deve ao menos considerar as notas fiscais emitidas em cada data;

3. o “borrador” que serviu de base ao lançamento é uma prova “capenga”, insuficiente, sem valor legal e definitivo para sustentar o feito;

4. a multa de 300%, segundo a Lei 8.846, só tem aplicação nos casos evidentes, incontroversos, de falta de emissão de notas fiscais, somente para a apuração flagrante do fato, e se assim não fosse, qual seria o objetivo dessa lei, sobrepondo-se a outras vigentes, que prevêem, para os casos de omissão de receita, aplicação de multas proporcionais que também podem chegar a 300%?

5. trata-se de penalidade de natureza confiscatória, considerando-se as dificuldades econômicas das pequenas empresas, o que afronta a Constituição Federal face ao disposto nos artigos 5º, LIV, e 150, VI, a. Considerando-se o valor total das notas fiscais e o lucro correspondente, a cobrança do crédito tributário em tela invade o seu patrimônio, talvez o seu estoque, o que caracteriza o confisco;

6. o objetivo da Lei 8.846 é o de coibir a sonegação fiscal, e se assim não fosse, a falta de emissão de notas fiscais seria objeto de outros controles oficiais (Lei Delegada nº 4/62 da SUNAB e Portarias no mesmo sentido), sendo que a penalidade imposta nessa lei decorre de constatação insofismável e definitiva de sonegação, o que não ocorre no caso em tela, pois não há prova da não emissão de notas fiscais. Por outro lado, a sonegação não estaria



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

concretizada tendo em vista que a lei prevê o ajuste anual, quando poderão ser pagas eventuais diferenças. Da maneira em que foi caracterizado o lançamento, não existe prova definitiva e indispensável para alicerçar o lançamento, sendo a prova, no processo administrativo fiscal, a condição *sine qua non* indispensável à manutenção da exigência, segundo decisões judiciais e administrativas, bem como a doutrina (transcreve ementas e excertos doutrinários a respeito);

Conclui seu arrazoadado asseverando que à Fazenda Pública cabe a prova da ocorrência do fato gerador de forma a substanciar o lançamento, pleiteando a sua nulidade tanto no que se refere aos tributos quanto à penalidade aplicada com base na Lei 8.846/94.

Às razões impugnativas foram colacionados os demonstrativos e notas fiscais consubstanciados nos documentos de fls. 86 usque 225.

Ao decidir a lide, mediante parecer aprovado pela autoridade julgadora, as autuações foram mantidas segundo os fundamentos que serão lidos, na íntegra, em plenário, conforme segue: (segue-se a leitura do Parecer).

Sobreveio, finalmente, o recurso voluntário de fls. 254/261, no qual a recorrente persevera nos argumentos principais exibidos com a peça impugnatória, insistindo sobre caber ao Fisco o ônus da prova da irregularidade, não satisfeita no caso dos autos, asseverando, ainda, que o lançamento em tela baseou-se em presunção, que o mesmo constitui confisco, vedado pela Lei Maior, e manifestando o entendimento de que a Lei 8.846 não deveria compor o ordenamento jurídico do País, mas que, o compondo, só poderia ser aplicada em caso de inequívoca sonegação, jamais em casos duvidosos ou suposições.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

VOTO

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

Com o franco objetivo de desestimular os contribuintes quanto à prática de ilicitudes tendentes à evasão de tributos e contribuições, notadamente das infrações de natureza instrumentais, o Governo Federal fez editar a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, que, intimidado-os, dispôs em seu artigo 3º que:

“ Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.” (grifei)

E no artigo 4º, complementando o anterior, dispôs:

“ A base de cálculo da multa de que trata o art. 3º será o valor efetivo da operação, devendo ser utilizado, em sua falta, o valor constante da tabela de preços do vendedor, para pagamento à vista, ou o preço do mercado.”
(idem)

Interpretação atenta desses dispositivos de lei transcritos, sobretudo dos destaques ora salientados, faz-se mister para a justa e correta solução do caso concreto cuja questão vem a deslinde. É o que se passa a fazer.

O lançamento tributário, observados os pressupostos normativos estabelecidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) para a sua celebração, é ato de aplicação do direito posto e enseja a correta interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na norma em que se assenta e a sua completa subsunção à mesma.

Dentre os seus elementos constitutivos sobressai a motivação ou o motivo para a sua prática, é dizer, o fato jurídico-tributário efetivamente acontecido no mundo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

fenomênico, na vida real, materializado, por assim dizer, de modo a satisfazer a todos os critérios identificadores constantes da regra-matriz de incidência tributária.

O CTN, ao dispor no artigo 142, em seu parágrafo único, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, está orientando a autoridade administrativa que pratica o referido ato-norma no sentido de dispor corretamente os pressupostos fáticos a ele inerentes, de modo a ser observado objetivamente o único comportamento admissível por parte de seu agente (sujeito ativo) em razão do acontecimento de determinado fato jurídico tributável.

Por conseguinte, para a aplicação do consequente da norma em razão da inobservância, pelo sujeito passivo, de seu antecedente (no caso vertente: aplicação da multa de trezentos por cento sobre o valor da operação cujo documento fiscal não foi emitido), releva saber, com segurança, observados os princípios da legalidade e da verdade material, qual é o fato jurídico efetivamente ocorrido, materializado, de modo a autorizar a celebração do lançamento e garantir que o mesmo esteja de pleno acordo com a prescrição normativa. Ou seja, o ato administrativo deve estar motivado e subsumir-se por inteiro à prescrição normativa que o vinculou. É exatamente esta motivação, esta subsunção do lançamento à hipótese normativa perante o fato individual e concreto juridicizado pela norma veiculada na lei, que o agente ativo deve observar, sob pena de não valer juridicamente o lançamento.

Tratando-se de lançamento que tenha por supedâneo norma de natureza sancionante, a hipótese de incidência que implica imposição de multa pelo descumprimento de obrigação acessória (caso dos autos) consiste em ter o destinatário da norma feito o que lhe era proibido ou ter-se omitido no que lhe era obrigado a fazer. Neste caso, a motivação do lançamento acarreta a necessária demonstração da inexistência do ato a que o agente passivo estava obrigado ou a efetiva prática do ato proibido, eis que as normas que regulam tais procedimentos são geralmente de natureza objetiva e concreta, não dando margem a escolhas de meios instrutórios diversos, notadamente aqueles em que o agente, na busca de motivação para o ato, apela para as consequências deduzidas de outros fatos que tantas vezes são impertinentes ao fato probando e escapam à previsão hipotética. E nestes casos, ressalte-se, também impõe-se a observância daqueles princípios adredemente enunciados.

A Lei 8.846/94 não foge à regra: dispôs de maneira clara e objetiva acerca da determinação da penalidade, não deixando margem a qualquer dúvida sobre sua base impositiva, que consiste no valor do bem ou do serviço prestado, e o artigo 4º dispôs que a referida base será o valor efetivo da operação ou, não havendo este, o valor constante de tabela de preços dos bens comercializados sem o respectivo documento fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

Depreende-se, então, que, para a completa subsunção dos fatos à referida norma, para a correta motivação do lançamento pelo qual se impõe a penalidade por ela deflagrada, impõe-se a apuração prévia e objetiva do valor do bem comercializado ou do serviço prestado, que constituirá a base impositiva, o fato tipo.

É este, sem sombra de dúvida, o objetivo e alcance da norma veiculada pelo artigo 3º da Lei 8.846; e assim deve ser interpretada e aplicada.

Esta determinação, contudo, dada a natureza da norma e os fins visados por ela, deve ser objetiva e direta, de sorte a não deixar qualquer margem de dúvida quanto à materialização da hipótese fática, do acontecimento na vida real, relativamente a inobservância do agente quanto ao cumprimento da obrigação acessória adremente normatizada. Não se admite, portanto, a apuração mediante elementos indiciários, indiretos, presuntivos, eis que a lei em comento não autoriza esse procedimento probatório. Ao se referir expressamente ao objeto que servirá de base de aplicação da sanção, o legislador prescreveu à autoridade administrativa o dever de tomar posse do conhecimento desse objeto, afastando, dessarte, a incidência da multa sobre valores de origens desconhecidas (o lançamento é vinculado e obrigatório). Deve, pois, prevalecer, como motivação do lançamento, a existência concreta e objetiva do fato ilícito provado com o conhecimento do bem ou do serviço prestado cujo documento fiscal deixou de ser omitido no momento da efetivação da venda. Em sua ausência, não há o que lançar, por falta de motivação. A lei não o autoriza.

Este caráter direto que deve assumir a determinação da base impositiva, segundo a lei sub espécie, encontra-se, como visto, limitado pelo próprio legislador, mediante o qual o termo de comparação adequado para sabermos se estamos de fato diante do mencionado método de apuração ou não, não é a matéria mensurável, mas sim a base fática impositiva definida normativamente, que consiste em seu objeto, tal como a define Sainz de Bujanda, ao discorrer sobre o método impositivo ou de determinação direta, verbis:

“ A qualidade de direta se emprega para destacar que o conhecimento que se busca não se obtém através de indícios ou presunções, senão de modo imediato, ou seja, de posse de todos os dados nos quais se expresse a constituição da base e que permitam, por conseguinte, efetuar uma autêntica avaliação daquela.” (Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su Proyección Sobre la Estructura del Sistema Tributário, Madrid, 1976, p. 62).

Dino Jarach assim definiu o método:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

“Determinação direta é aquela pela qual a Administração chega ao conhecimento certo da matéria imponible”. (in Curso Superior de Derecho Tributário, Tomo I, Cima, Buenos Aires, 1957, p. 309).

Consequentemente, para que a fiscalização possa determinar, de forma direta, não através de indícios, como procedeu no caso concreto, a matéria fática sobre a qual deverá aplicar a penalidade prevista no artigo 3º da Lei 8.846, deve, obrigatoriamente, identificar o seu objeto: o bem relacionado à operação comercial ou o serviço prestado sem a emissão do respectivo documento fiscal obrigatório, tal como dispõe a aludida norma. Não se admite o lançamento a não ser desta forma motivado, por força da própria norma. De outra maneira, como p. ex. através de levantamento de caixa ou de anotações paralelas extra-oficiais, método este de natureza indireta, indiciária, pelo qual a fiscalização extrai a ilação generalizada de que a diferença assim determinada decorre de vendas sem emissão dos ditos documentos, sobretudo quando a ação fiscal se reporta a meses, como neste caso, o lançamento é desautorizado e sua prática torna-o ilegal, eis que em total descompasso com a norma que o veiculou. Trata-se, neste caso, de tomar uma base de cálculo qualquer, indefinida, por desconhecimento direto do bem ou do serviço prestado, seu valor e quantidades comercializadas. Se a norma define a base de aplicação da multa, mister se faz que a mesma seja conhecida e identificada. Bases fáticas obtidas indiretamente não se prestam para tanto, impondo-se que o ato de penalização consubstanciado sobre tais valores seja declarado insubsistente.

Infere-se, de todo o exposto e pelas suas próprias características em razão dos efeitos visados, que a Lei 8.846 pretendeu, para atingir seu desiderato sobre possibilitar a determinação da base imponible da penalidade por ela estabelecida, que a ação fiscal fosse exercida mediante a presença constante dos agentes fiscais junto aos estabelecimentos empresariais, tal como ocorre nos denominados regimes especiais de fiscalização, ou inopinadamente, sob a forma de “blitz”, junto ao vendedor ou ao consumidor, imediatamente após a operação mercantil, a fim de flagrar o sujeito passivo no cometimento do ilícito (“ponto fixo”). Passado este momento adequado à constatação direta da irregularidade, nenhum outro procedimento fiscal tendente à aplicação da regra do artigo 3º da lei em comento, ainda que demonstrado mediante formulários e termos elaborados para tal finalidade, terá o condão de justificar a correta aplicação da lei, pois estará ausente o principal elemento estrutural do lançamento que é a motivação tal como definida e sobre a qual comentada no início deste voto.

Conforme relatado linhas atrás, os lançamentos tiveram por pressuposto de fato anotações extraídas de um quase documento a que denominaram “borrador”. Nele, e somente por ele, não obstante a recorrente o reconheça como instrumento de controle de sua



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 11065.001492/95-10
ACÓRDÃO Nº : 107-04.030

atividade, a aplicação da penalidade máxima não encontra arrimo. Por conseguinte, não tem suporte os demais lançamentos tomando-se por base os mesmos fatos. O que se observa naquele quase documento é um conjunto manuscrito desalinhado de cifras sem qualquer especificação, seguido da anotação lateral "VENDAS DO DIA INCLUSIVE DE ENTREGAS POSTERIORES", compreendendo vários dias dos meses de fevereiro a junho de 1995.

Tais anotações constituem, sem dúvida, precioso indício de omissão de receita, que merecia ser melhor investigado durante a ação fiscal, para o efeito de se proceder aos lançamentos dos tributos com segurança, com certeza. Na medida em que estes foram celebrados em decorrência do primeiro (multa de 300%), nos termos do disposto no artigo 2º da referida lei, de efeito vinculante, e considerando-se a impossibilidade da exigência desta, conforme comentado adredemente, todas as exigências tornaram-se insustentáveis. Em que pesem os fatos sobre os quais se assentou a decisão recorrida para corroborar as autuações, os autos demonstram claramente que os lançamentos foram efetuados com base apenas em simples presunção, sem provas convincentes da acusação fiscal. Como é cediço, tratando-se de infrações de natureza subjetiva e substancial, a prova de sua ocorrência pertence ao Fisco, desde o momento da lavratura do auto de infração, que deve ser instruído com elementos seguros, concretos e indubitáveis.

Por todas estas razões, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 15 de Abril de 1997

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR